



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hötzl und Partner GmbH, WP und STB, 8010 Graz, Beethovenstraße 25, vom 7. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. September 2009 betreffend Umsatzsteuer für 2005 und 2006 und Einkommensteuer für 2005 bis 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut den eingereichten Einkommensteuererklärungen erzielte der Berufungswerber (Bw.) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ua. „Patenteinkünfte“. In diesem Zusammenhang erklärte er ua. folgende Beträge:

Jahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	darin enthaltene Einnahmen	„Pateneinkünfte“ (§ 38 EStG 1988)
2005	110.617,69	140.000,00	110.617,69
2006	48.309,00	63.563,78	48.309,00
2007	-13.346,80	0,00	-13.346,80

Im Zuge einer Außenprüfung gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum tatsächlich nicht „Patenteinkünfte“ erzielt, sondern ein „Geschäftsführergehalt“ bezogen habe, und ging in diesem Zusammenhang ua. von folgenden Beträgen aus:

Jahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	darin enthaltene Einnahmen	„Patenteinkünfte“ (§ 38 EStG 1988)
2005	81.417,69	100.000,00	0,00
2006	86.372,87	100.000,00	0,00
2007	80.653,20	100.000,00	0,00

In diesem Sinne ergingen dann auch die hier angefochtenen Einkommensteuerbescheide. Ebenso erfolgte in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden eine Anpassung der Bemessungsgrundlagen an die Prüfungsfeststellungen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. Juni 2009).

Dagegen wurde in der Berufung beantragt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung gemäß [§ 38 EStG 1988](#) mit 110.617,69 Euro (2005), 48.309,00 Euro (2006) und 0,00 Euro (2007) festzusetzen sowie „die Umsatzsteuer-Veranlagung (...) wie ursprünglich veranlagt (...) vorzunehmen“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. Gesellschafter und gleichzeitig handelsrechtlicher Geschäftsführer der X-GmbH ist. Von dieser Gesellschaft stammen auch die berufsgegenständlichen „Lizenzeeinnahmen“. Der vorliegende Fall ist daher in engem Zusammenhang mit dem Berufungsverfahren der X-GmbH, RV/0994-G/09, zu sehen.

Aus der Entscheidung UFS 17.08.2012, RV/0994-G/09, geht nun aber klar hervor, dass die Sache noch keineswegs entscheidungsreif ist. Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich demnach nicht in der Lage, im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine endgültige Entscheidung darüber zu treffen, ob es sich beim sog. „Lizenzaufwand“ der X-GmbH tatsächlich um einen Aufwand aufgrund einer *schon vorher* zwischen der Gesellschaft und dem Bw. getroffenen Lizenzvereinbarung handelt, weil das Finanzamt es unterlassen hat, Ermittlungen darüber anzustellen, wann jeweils der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme der einzelnen Projekte war und wann von den Projektauftraggebern Zahlungen an die X-GmbH geleistet wurden, damit beurteilt werden kann, ob diese Umstände in einem vereinbarungsgemäßen zeitlichen Zusammenhang mit den vom Bw. zur Einkommensteuer erklärten „Patenteinkünften“ stehen. Völlig im Dunkeln geblieben ist demnach bisher auch, welche Zuflüsse an den Bw. dessen „Patenteinnahmen“ tatsächlich zugrunde liegen. Vor diesem Hintergrund kann auch nicht erkannt werden, ob es sich beim sog. „Lizenzaufwand“ der X-GmbH im Grunde um Geschäftsführungsaufwand handelt.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird daher an dieser Stelle auf die ausführliche Begründung der Entscheidung UFS 17.08.2012, RV/0994-G/09, verwiesen und die dortige Bescheidsbegründung, soweit sie sich auf den Punkt „Lizenzgebühren“ bezieht, auch zum Bestandteil dieser Bescheidsbegründung erklärt.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Die Aufhebung gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ermessensentscheidung. Entsprechend dem Zweck dieser Norm setzt eine aufhebende und zurückverweisende Berufungserledigung voraus, dass die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist (vgl. Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 11, mwN). – Davon ist aber im vorliegenden Fall entsprechend dem oben Gesagten (in erheblichem Ausmaß ungeklärte Sachverhaltsfragen; erheblicher Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen) jedenfalls auszugehen.

Für die Ermessensübung ([§ 20 BAO](#)) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen im vorliegenden Fall neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, aber nicht zuletzt auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnisse wahrzunehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 5, mwN). Es widerspräche auch der durch die BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz, wollte man die diesbezügliche Verantwortlichkeit verwaltungsbehördlichen Handelns auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übertragen.

Daher wird das Finanzamt im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungsverpflichtung des Bw. also erst im Detail zu ermitteln haben, wann jeweils der

Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Abnahme der einzelnen Projekte war, wann von den Projektauftraggebern Zahlungen an die X-GmbH geleistet wurden, und *wann, in welcher Form* (Bankkonto, Verrechnungskonto, etc.) *und in welcher Höhe daraus Zuflüsse an den Bw. tatsächlich erfolgt sind*, bzw. ob diese überhaupt aus einer *schon vorher* zwischen der Gesellschaft und dem Bw. getroffenen Lizenzvereinbarung stammen. Sollte das Finanzamt vor dem Hintergrund der Ergebnisse dieser Ermittlungen weiterhin zu der Feststellung gelangen, dass hier von einem Geschäftsführergehalt auszugehen ist, so wird es auch Sachverhaltsermittlungen dahingehend anzustellen haben, ob die Zuflüsse (der Aufwand) in einem angemessenen Geschäftsführungsentgelt Deckung finden. Für eine allfällige Angemessenheitsbeurteilung werden auch die Grundlagen für den Fremdvergleich in ausreichendem Maß (nicht nur anhand eines einzigen Vergleichsbetriebes) zu ermitteln sein.

Somit waren die angefochtenen Bescheide also gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz deshalb aufzuheben, weil die noch durchzuführenden Ermittlungen anders lautende Bescheide nach sich ziehen können. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen (nicht bloß ergänzende Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes) war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Graz, am 17. August 2012